

OS INVENTÁRIOS À LUZ DO SNC E DO SNC-AP

Teresa Godinho (teresa.godinho@esce.ips.pt)

Susana Silva (susana.silva@esce.ips.pt)

Maria da Conceição Aleixo (conceicao.aleixo@esce.ips.pt)

Instituto Politécnico de Setúbal

Tipologia do Trabalho: Trabalho

Categoria para Submissão: A) Normas de contabilidade pública

Resumo

O objetivo deste trabalho é a comparação entre a Norma de Contabilidade Pública 10 (NCP10) e a Norma de Contabilidade e de Relato Financeiro 18 (NCRF18), ambas dedicadas ao tratamento contabilístico dos Inventários. As especificidades do Setor Público estão patentes na NCP 10, que apresenta diferenças relativamente à NCRF 18, nomeadamente ao nível do entendimento concetual e, consequentemente, do reconhecimento. O conceito de inventários da NCP 10 é mais lato e o reconhecimento tem, naturalmente, outras especificidades além das exigidas pela NCRF 18. O resultado desta análise comparativa contribui para o desenvolvimento de competências, tanto na vertente do processo de ensino aprendizagem, como na ótica profissional.

Palavras-Chave: Inventários, Sistema de Normalização Contabilística (SNC), Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública (SNC-AP), Reconhecimento, Mensuração.

INTRODUÇÃO

A Contabilidade e o Relato Financeiro de qualidade promovem a eficiência e a responsabilização, proporcionando fiabilidade na informação disponível e aumentando a utilidade da mesma para a gestão pública. A ótica financeira da Administração pública, é indissociável dos sistemas de contabilidade, seja num contexto de crise ou de expansão económico-financeira.

Num país onde a contabilidade pública digráfica baseada na ótica do acréscimo começou a ser timidamente regulamentada em 1997, a análise comparativa do normativo com aquele que vem sendo aperfeiçoado desde 1977 no setor privado, é útil ao processo de implementação, na medida em que contribui para mitigar os custos financeiros e sociais associados.

Em Portugal, o Esquema Estrutural das Funções do Estado engloba a função legislativa, judicial, e administrativa ou executiva. O setor público administrativo procura oferecer o melhor serviço possível, numa lógica de otimização dos recursos disponíveis, que provêm das receitas, maioritariamente de natureza tributária, obedecendo a um regime orçamental (instrumento que formaliza políticas e o respetivo controlo).

Em Portugal, existem dois organismos reguladores, tecnicamente independentes, que se ocupam da normalização contabilística: a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) e a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP). Ambos dependem do Ministério das Finanças e apresentam como missão emitir normas e estabelecer procedimentos, em harmonia com a realidade internacional, no sentido da melhoria da qualidade da informação financeira prestada.

Os inventários assumem um papel preponderante nas entidades e permitem às mesmas um alargamento do seu campo de ação e, simultaneamente aumentam a competitividade no mercado nacional e internacional. São considerados importantes pois estão diretamente associados a outras duas áreas que constituem o ciclo operacional das empresas: compras e vendas.

A este propósito Almeida (2014) refere que é uma área importante sujeita a uma grande mobilidade, com um risco associado às alterações que podem ocorrer neste tipo de ativos é pelo facto de ser determinante para o apuramento dos resultados.

O controlo dos inventários é bastante importante pois estes ativos constituem uma rubrica significativa do Balanço. Nesse sentido, é de todo desejável que as entidades públicas e privadas disponham de um controlo dos mesmos. Os inventários são ativos, enquadrados na Estrutura Concetual do Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Todavia, o Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública (SNC-AP) tem um entendimento mais abrangente acerca dos mesmos.

A elaboração deste estudo exploratório tem por objetivo a comparação entre a Norma de Contabilidade Pública 10 (NCP10) do SNC-AP e a Norma de Contabilidade e de Relato Financeiro 18 (NCRF 18) do SNC, ambas dedicadas ao tratamento contabilístico dos Inventários. As especificidades do Setor Público estão patentes na NCP 10, que apresenta diferenças relativamente à NCRF 18, nomeadamente ao nível do entendimento concetual e, consequentemente, do reconhecimento. O conceito de inventários da NCP 10 é mais lato e o reconhecimento tem, naturalmente, outras especificidades além das exigidas pela NCRF 18.

A metodologia utilizada é a análise de conteúdo focalizada nas NCFR 18 e NCP 10 através de uma abordagem comparativa entre os dois normativos.

O estudo, para além da introdução está estruturado nos seguintes pontos que abordam as especificidades dos capítulos inerentes às NCRF 18 e da NCP 10: (i) enquadramento; (ii) objetivos, âmbito e definições; (iii) mensuração; (v) divulgação; (vi) considerações finais e, por último, são apresentadas as referências bibliográficas.

1. ENQUADRAMENTO ESTRUTURAL DA CONTABILIDADE FINANCEIRA NO SETOR PÚBLICO

O setor público, em Portugal, compreende o “*conjunto de atividades económicas de qualquer natureza, exercidas pelas entidades públicas (Estado, associações e instituições públicas), quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultantes da funcionalidade (...).*” (Franco, 1992)

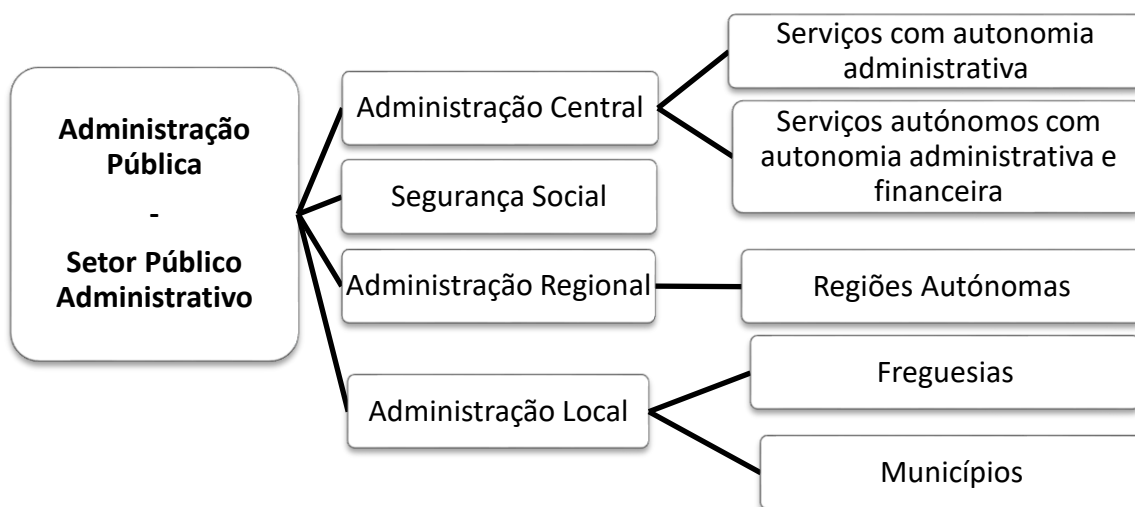
Neste conjunto de atividades económicas, por conseguinte, distingue-se o setor público empresarial do setor público administrativo. Enquanto o setor empresarial funciona fundamentalmente numa lógica de mercado, provindo os seus recursos das vendas e das prestações de serviços, já o setor público administrativo procura oferecer o melhor serviço possível, numa lógica de otimização dos recursos disponíveis, que procedem das receitas, maioritariamente de natureza tributária.

Sendo a contabilidade “uma atividade de serviços”, cuja “(...) função é proporcionar informação financeira sobre entidades económicas com o fim de permitir a tomada de decisões face a diferentes alternativas,”¹ tem que servir de acordo com as necessidades específicas dessas entidades.

Portanto, a contabilidade no setor público, deve enquadrar-se, primeiramente, no Esquema Estrutural das Funções do Estado em Portugal, que engloba as funções legislativa, judicial, e administrativa ou executiva, e na organização desta última, ilustrada pela Figura 1.

¹ Accounting Principle Board nº 4 – 1970

Figura 1 Esquema estrutural do Setor Público Administrativo em Portugal



Fonte: elaboração própria

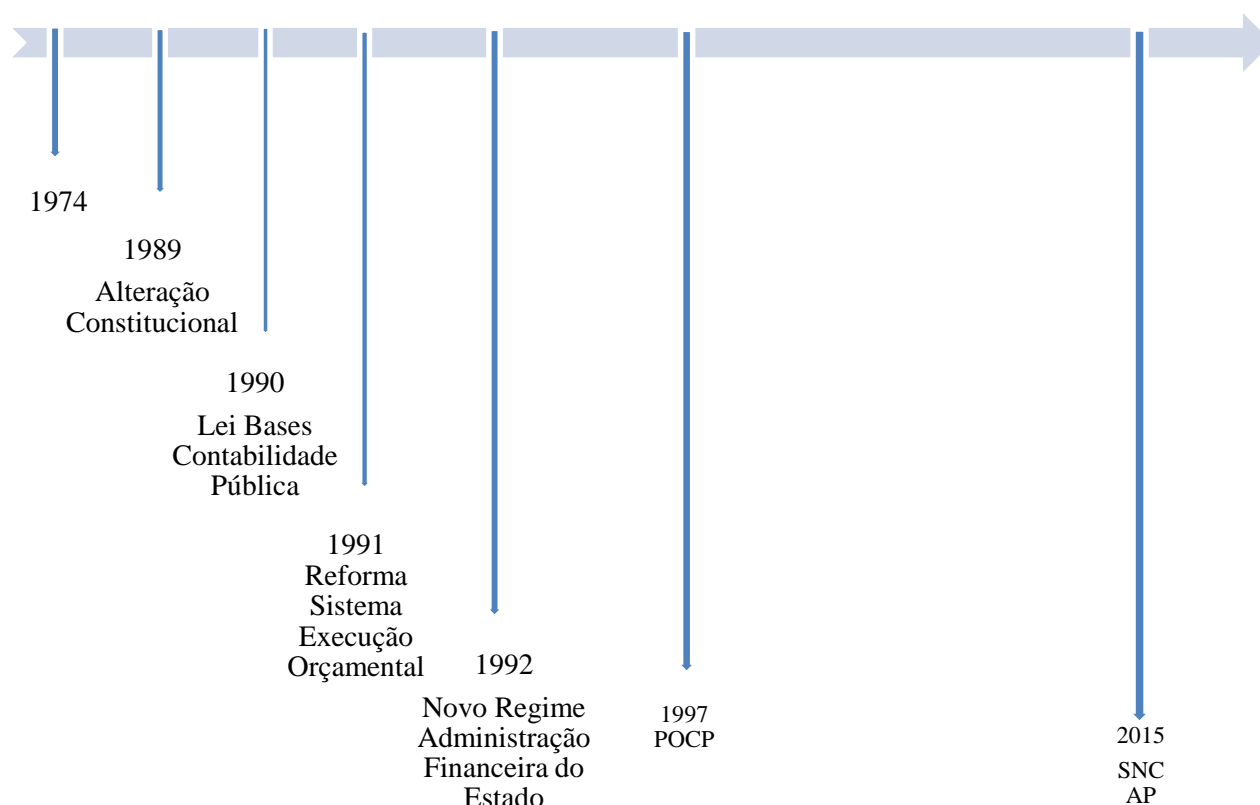
Uma vez que esta estrutura, por sua vez, obedece a um regime orçamental, que é um instrumento que formaliza políticas e o respetivo controlo, então, a contabilidade no Setor Público tem também que se enquadrar nesta lógica orçamental, para poder veicular informação útil às entidades públicas.

A contabilidade no setor público tem que compreender a vertente orçamental, na medida em que regista o orçamento das despesas e das receitas das entidades, permitindo o controle das mesmas. Mas não pode, naturalmente, descurar a contabilidade financeira, patrimonial, porquanto esta regista todas as operações passíveis de modificar o património, qualitativa ou quantitativamente.

A regulamentação contabilística no setor público, em Portugal, nem sempre satisfaz esta necessidade de informação acerca da situação económica e financeira de uma entidade,

proporcionada pela contabilidade financeira, para utilizadores internos e externos. A evolução fez-se de forma muito gradual, conforme ilustra a Figura 2. Em 1974 foi assumido o caminho da normalização contabilística, mas só em 1990 foi publicada a Lei de Bases que previa a utilização da digrafia, só em 1991 sucedeu uma reforma do sistema de execução orçamental, e só em 1997 foi publicado o POCP.

Figura 2 Descrição evolutiva do enquadramento legal da Contabilidade Pública em Portugal



Fonte: elaboração própria

Esta evolução só foi possível graças à intervenção dos organismos reguladores, tecnicamente independentes, que se ocupam da normalização contabilística em Portugal: Comissão de Normalização Contabilística (CNC) e a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP), criada em 1997, aquando da publicação do POCP.

Ambos os organismos, na dependência do Ministério das Finanças, apresentam como missão emitir normas e estabelecer procedimentos, em harmonia com a realidade internacional, na senda da melhoria da qualidade da informação financeira prestada.

Antes da publicação do POCP, a contabilidade pública *“era entendida mais no seu sentido jurídico como o conjunto de regras aplicáveis à aprovação, execução e controlo dos orçamentos públicos, determinando as responsabilidades dos agentes públicos”*. Atualmente pode considerar-se *“destinada a registar a atividade administrativa das pessoas coletivas de direito público através dos registos e esquema de contas que for de executar”*. (Caiado e Pinto, 2002)

Todavia, a aplicação deste normativo, permitindo o registo de operações de despesa/receita desde a respetiva previsão até ao pagamento/cobrança, previa uma base de caixa e de compromissos, verificou-se ineficaz na informação sobre o valor do património.

Além disso, a existência de Planos Setoriais não facilitou a consolidação da informação financeira, nem, por conseguinte, o apoio à elaboração das contas nacionais. Estando estas na base da determinação e controlo dos agregados da Contabilidade Nacional, como défice e dívida pública, impunha-se uma regulamentação que fosse capaz de acompanhar a harmonização internacional.

Esta necessidade de conciliação ter-se-á tornado mais evidente nos últimos anos, face a dois fatores:

- a externalização da atividade financeira das administrações públicas, financiadas através da emissão de dívida pública nos mercados internacionais, e

- a necessidade de informação financeira por parte de organizações internacionais para conseguirem avaliar o grau de risco das entidades a quem concedem empréstimos.

Portanto, estes fatores, aliados à aceitação generalizada dos Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA) no contexto internacional, para que instituições supranacionais, nomeadamente a UE, tivessem um marco referencial nesta área, foram decisivos para a harmonização contabilística no setor público, a um nível internacional.

A harmonização contabilística a nível internacional foi impulsionada pelo *International Accounting Standard Board* (IASB), constituído em 1973, com a designação de *International Accounting Standards Committee* (IASC), na sequência do acordo entre vários órgãos reguladores da contabilidade.

Visando contribuir para a harmonização na divulgação de informação contabilística por parte dos Governos dos diversos Países, o IASB desenvolveu um debate para alcançar um quadro conceptual de contabilização, uma vez que, o reporte da informação financeira dificultava a comparabilidade.

Tradicionalmente, o reporte da informação financeira no Setor Público, porque efetuada numa Base de Caixa, em oposição à informação financeira elaborada pelo sector privado, reportada na Base do Acréscimo, evidenciava ainda mais esta falta de comparabilidade. Esta disfunção terá estado na origem da discussão levada a cabo pelo *Public Sector Committee* do IFAC – *International Federation of Accountants*. Este organismo propôs um conjunto de alterações específicas para tratamento de informação, bem como um quadro conceptual como linha orientadora para a elaboração das Demonstrações Financeiras por parte do Sector Público.

O *International Public Sector Accounting Standard Board* (IPSASB), organismo internacional do *International Federation of Accountants* (IFAC), dedica-se à harmonização contabilística na Contabilidade Pública, e emite *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), que visam proporcionar informação financeira de melhor qualidade no setor público.

O IPSASB e as IPSAS transparecem a necessidade deste sector levar em consideração o normativo já publicado pelo IASB, uma vez que estas normas, específicas, emitidas por este comité, se basearam nos requisitos das IFRS, com as necessárias adaptações.

O objetivo fixado com a produção destas normas foi o de que as mesmas pudessem constituir um requisito aceite a nível internacional, para permitir obter um relato financeiro por parte dos governos e entidades não empresariais do sector público, com uma qualidade e consistência mínimas.

As IPSAS procuram proporcionar meios de avaliação das entidades públicas que permitam, por um lado ir ao encontro das necessidades dos utilizadores internos, divulgando informação de suporte às tomadas de decisões, e por outro satisfazer as necessidades de uma vasta gama de utilizadores externos, fundamentalmente na prestação de responsabilidades.

O processo de harmonização formal de adoção das IAS/IFRS, iniciado em 2005 na União Europeia (UE), para “incrementar a eficiência (...), através do aumento da comparabilidade das Demonstrações Financeiras” (Godinho, 2010), impulsionou ainda o surgimento do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e proporcionou a consolidação da normalização contabilística em Portugal, com a adoção do Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública (SNC-AP).

As profundas alterações conjunturais que ocorrem tanto a nível nacional como internacional, obrigam a uma atitude simultaneamente de mudança e aproximação entre as entidades.

A harmonização contabilística pública alcançada com o SNC – AP veio proporcionar, além de uma maior comparabilidade, uma melhor valorização do património, dando cumprimento ao Tratado da UE sobre Défices excessivos e Dívida Pública, e ainda a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica.

O Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho alterado pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho aprovou um conjunto de normas contabilísticas e de relato financeiro do SNC, uma das quais a Norma Contabilística e de Relato Financeiro 18 – Inventários (NCRF 18) que versa sobre a temática dos Inventários. Esta norma é uma transposição da *International Accounting Standards 2 – Inventories* (IAS 2), adotada pelo Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 3 de novembro para o normativo nacional.

A qualificação e quantificação dos inventários é fundamental na valorização do património, e o facto de a contabilidade pública prever uma maior abrangência deve ser compreendido e enquadrado.

Esta maior abrangência resulta da função social do Estado, de satisfazer as necessidades das populações, assim como das configurações da descentralização política e administrativa, em Portugal. Isto porque, no quadro dos vários tipos de autonomia possíveis, a sua conjugação determina o nível de informação necessária e influencia a forma como a mesma é produzida.

A autonomia institucional caracteriza-se pela transferência de poderes, enquanto a autonomia territorial se dá em função do espaço geográfico e da base territorial. Conjugadas com a autonomia financeira, que consubstancia o atributo de poderes financeiros, determinam o posicionamento das entidades contabilísticas na estrutura do Setor público administrativo.

Os diferentes graus de autonomia, atribuídos por lei às diferentes entidades, refletem-se na relação das mesmas com o Orçamento do Estado, tanto na tipologia de receitas/despesas possíveis de serem previstas e executadas, como na classificação contabilística dos bens, direitos e obrigações que constituem o património das referidas entidades.

Concretizando, uma entidade com autonomia patrimonial pode ter património próprio e tomar decisões relativas ao património público no âmbito da lei, enquanto que uma entidade que tenha, também autonomia de tesouraria, também pode executar o seu próprio orçamento (o que é raro em Portugal). Já uma entidade que tenha autonomia creditícia tem o poder de contrair dividas assumindo as correspondentes responsabilidades, através do recurso a operações financeiras de crédito, razão pela qual é geralmente concedida, apenas, a entidades que possuam, também, autonomia patrimonial, como se compreende.

A autonomia orçamental configura o maior grau de autonomia que pode ser concedido e envolve o poder de ter orçamento próprio, gerindo despesas e receitas.

Resulta daqui que, na ótica da contabilidade financeira do setor público, um bem pode, à luz dos PCGA e do SNC, qualificar-se como um inventário, mas um serviço também, dependendo do grau de autonomia, que, por sua vez, determina a abrangência do objeto da atividade da entidade.

2. ESTUDO COMPARATIVO DOS INVENTÁRIOS: NCFR 18 *VERSUS* NCP 10

2.1. Objetivo, âmbito e definições

O objetivo da NCFR 18 é estabelecer o tratamento contabilístico dos inventários, tendo em conta a quantia do custo a ser reconhecida com um ativo até que os réditos respetivos sejam reconhecidos. Além disso, proporciona orientação prática na determinação do custo e no seu subsequente reconhecimento como gasto, incluindo os ajustamentos necessários ao valor realizável líquido. Proporciona ainda orientação nas fórmulas de custeio usadas na mensuração dos inventários.

O objetivo da NCP10 é estabelecer o tratamento contabilístico para os inventários, proporcionando orientação prática para a determinação do custo e o seu subsequente reconhecimento como gasto, incluindo qualquer redução para o valor realizável líquido.

O âmbito da NCRF 18 e da NCP 10 é semelhante e de aplicação a todos os inventários que não sejam produção em curso de contratos de construção, instrumentos financeiros a ativos biológicos no ponto de colheita. Adicionalmente a NCP 10 refere ainda a não aplicação desta norma aos trabalhos em curso de serviços a prestar sem retribuição direta dos destinatários, ou com uma retribuição simbólica (NCP 10, § 2, d)).

O conceito de inventários explicitado em ambas as normas é idêntico tal como demonstra o Quadro n.º 1.

Quadro nº 1 Conceito de Inventário

| Inventários (§ 6, NCRF 18) | Inventários (§ 7, NCP 10) |
|--|---|
| <p>São ativos:</p> <p>(a) Detidos para venda no decurso da atividade empresarial;</p> <p>(b) No processo de produção para venda;</p> <p>(c) Materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviço.</p> | <p>São ativos:</p> <p>(a) Na forma de materiais ou consumíveis a aplicar no processo de produção;</p> <p>(b) Na forma de materiais ou consumíveis a aplicar ou distribuir na prestação de serviços;</p> <p>(c) Detidos para venda ou distribuição no decurso normal das operações;</p> <p>(d) No processo de produção para venda ou distribuição.</p> |

Fonte: Elaboração própria

Nesse sentido, a NCRF 18 (§ 8) os inventários englobam os bens comprados e detidos para revenda e os produtos acabados ou trabalhos em curso que estejam a ser produzidos pela entidade. Deste modo os inventários são classificados em mercadorias, matérias-primas, consumíveis de produção, materiais, trabalho em curso e produtos acabados. De salientar, que no caso de um prestador de serviço, os inventários constituem os trabalhos em curso incluindo o custo do serviço quando ainda não estiver reconhecido o respetivo rédito.

Relativamente à NCP 10 (§ 9) os inventários englobam os bens comprados e detidos para revenda, produtos acabados ou trabalhos em curso que estejam a ser produzidos pela entidade, materiais e consumíveis para utilizar no processo de produção e os bens comprados ou produzidos para distribuir a terceiros gratuitamente ou por um valor simbólico. Além disso, a NCP 10 refere que os inventários, no setor público, relacionam-se com a prestação de serviços e não com bens comprados e detidos para revenda ou bens produzidos para revenda. Neste âmbito, a NCP 10 inclui como inventários artigos consumíveis, materiais de manutenção, peças

de reserva para equipamentos, munições, reservas estratégicas e de moeda não colocada em circulação, produtos de serviços e alguns trabalhos em curso (materiais para cursos de formação/educação, prestações de serviços em curso e terrenos e edifícios detidos para venda de entidades cujo objeto seja a atividade imobiliária).

2.2 Mensuração

O Quadro n.º 2 resume os critérios de mensuração estabelecidos pela norma no reconhecimento inicial.

Quadro n.º 2 Mensuração dos Inventários

| | |
|---------|--|
| NCRF 18 | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Justo valor após colheita de ativos biológicos (§ 20) ➤ Custo ou valor realizável líquido (VRL), dos dois o mais baixo (§ 2, NCRF 18) |
| NCP 10 | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Custo de aquisição (regra geral) quando são adquiridos através de uma transação com contraprestação; ➤ Justo valor quando são adquiridos através de uma transação sem contraprestação (§ 14); ➤ Custo ou valor realizável líquido (VRL), dos dois o mais baixo (§ 13, NCP 10) ➤ Custo ou custo de reposição corrente, dos dois o mais baixo, nas seguintes situações (§ 15): <ul style="list-style-type: none"> (i) detidos para distribuir sem contrapartida ou com contrapartida simbólica; |

| | |
|--|--|
| | (ii) consumidos no processo de produção de bens para subsequentemente distribuir sem contrapartida ou com contrapartida simbólica. |
|--|--|

Fonte: Elaboração própria

Relativamente ao custo dos inventários, ambos os normativos são idênticos:

- NCRF 18 – O custo dos deve incluir: os custos de compra, os custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição atuais” (§ 10, NCRF 18).
- NCP 10 – O custo dos inventários deve incluir: os custos de compra, os custos de transformação e outros custos suportados para colocar os inventários no seu local e condição atuais” (§ 16, NCP 10).

O Quadro n.º 3 apresenta a composição dos vários custos que integram os custos de compra em ambas as normas.

Quadro n.º 3 Custos de Compra

| Custos de Compra | |
|-------------------------|---|
| NCRF 18 (§ 11) | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Preço de compra ➤ Direitos de importação e outros impostos (que não sejam os subsequentemente recuperáveis das entidades fiscais pela entidade) <li style="text-align: center;">+ ➤ Custos de transporte, manuseamento e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de bens, de materiais e de serviços <li style="text-align: center;">- ➤ Os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes |
| NCP 10 (§ 17) | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Preço de compra ➤ Direitos de importação e outros impostos (que não sejam os subsequentemente recuperáveis das entidades fiscais pela entidade) |
| | + |

| | |
|--|---|
| | <p>➤ Custos de transporte, manuseamento e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, de materiais e de consumíveis</p> <p style="text-align: center;">-</p> <p>➤ Os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes</p> |
|--|---|

Fonte: Elaboração própria

Relativamente aos custos de transformação e aos outros custos, constata-se que ambos os normativos são semelhantes. Na NCRF 18 (§ 12), os custos de conversão incluem os custos diretamente relacionados com as unidades de produção (como por exemplo matérias primas e mão de obra direta) mais a imputação sistemática de gastos gerais de produção fixos e variáveis que sejam incorridos ao converter matérias em produtos acabados. Na NCP 10 (§ 18) os custos de transformação incluem os custos diretamente relacionados com as unidades de produção (como por exemplo mão de obra direta) mais a imputação sistemática de gastos gerais de produção fixos e variáveis que sejam incorridos ao converter matérias em produtos acabados.

Relativamente aos outros custos, quer a NCRF 18 (§15) quer a NCP 10 (§ 22) referem que os mesmos são custos gerais e administrativos que sejam incorridos para colocar os inventários no seu local e condição atuais.

Nos casos em que as entidades prestadoras de serviços tenham inventários, estes devem ser mensurados pelos custos da respetiva produção. Esses custos são essencialmente (§ 19, NCRF 18; § 26, NCP 10):

- custos de mão-de-obra
- outros custos com o pessoal diretamente envolvido na prestação de serviço.

Quanto às técnicas de mensuração do custo dos inventários a NCRF 18 permite os seguintes métodos (§§ 21 e 22):

- Método do custo padrão que toma em consideração os níveis normais dos materiais e consumíveis, da mão-de-obra, da eficiência e da utilização da capacidade produtiva.
- Método de retalho que é usado essencialmente no setor de retalho para mensurar inventários de grande quantidade de itens que mudam rapidamente, que têm margens semelhantes e para os quais não é praticável usar outros métodos de custeio. É muitas vezes usada uma percentagem média para cada departamento de retalho.

Relativamente às técnicas para a mensuração do custo, a NCP 10 refere que pode ser usado o método do custo padrão ou o método de retalho se os valores obtidos se aproximarem do custo. Caso exista uma transferência de inventários para a entidade através de uma transação sem contraprestação, o custo do inventário deverá ser o justo valor à data em que é feita a transação (§§ 28 e 29).

No que respeita às fórmulas de custeio as normas NCRF 18 e NCP 10 apresentam algumas diferenças como demonstrado nas Figuras 3 e 4.

Figura 3 Fórmulas de Custeio - NCRF 18

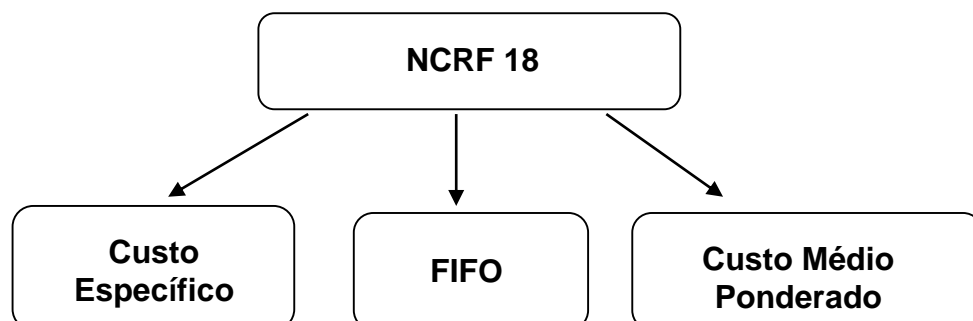
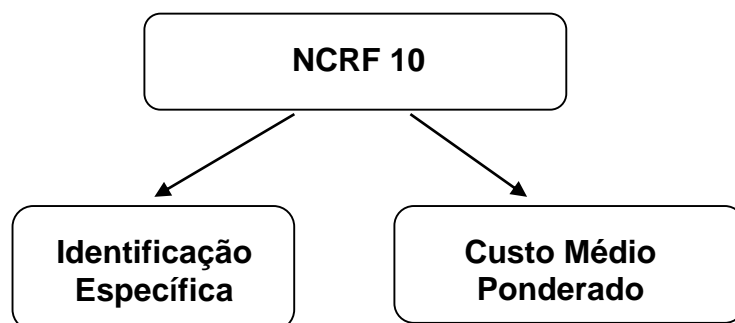


Figura 4 Sistemas de Custeio - NCP 10



O Quadro n.º 4 apresenta as diferentes fórmulas de custeio previstas na NCRF 18 e NCP 10 explicitando as diferenças entre as mesmas.

Quadro n.º 4 Fórmulas de Custeio

| NCRF 18 | |
|---|--|
| Custo Específico (§§ 23 e 24, NCRF 18) | <p>É o mais apropriado para os itens que não sejam intermutáveis e que sejam segregados para um projeto específico, independentemente de eles terem sido comprados ou produzidos. São atribuídos custos específicos a elementos identificados de inventário.</p> <p>Nota: Não é apropriado para grandes quantidades de itens de inventário.</p> |
| Custo Médio Ponderado (§§ 25 e 27, NCRF 18) | <p>É um dos métodos mais apropriados para bens que sejam intermutáveis.</p> <p>§ 27 “(...) o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período e do custo de itens semelhantes comprados ou produzidos durante o período.”</p> |

| | |
|--|---|
| <p>FIFO (§§ 25 e 27, NCRF 18)</p> | <p>É um dos métodos mais apropriados para bens que sejam intermutáveis.</p> <p>§ 27 “(...) os itens de inventário que foram comprados ou produzidos primeiro sejam vendidos em primeiro lugar e consequentemente os itens que permanecerem em inventário no fim do período sejam os itens mais recentemente comprados ou produzidos.”</p> |
| <p>NCP 10</p> | |
| <p>Identificação Específica (§ 30, NCP 10)</p> | <p>Deve ser utilizado para bens que não sejam intermutáveis e bens e serviços produzidos e segregados para projetos específicos, pois nestes casos é necessário saber quais os custos específicos atribuíveis a itens individuais desses inventários.</p> <p>Nota: É inadequado para grandes quantidades de itens de inventários que são geralmente intermutáveis.</p> |
| <p>Custo Médio Ponderado (§§ 33 e 34, NCP 10)</p> | <p>§ 34 “(...) o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período de relato e do custo de itens semelhantes comprados ou produzidos durante esse período.”</p> |

Fonte: Elaboração própria

Importa ainda salientar que ambas as normas referem que deve ser usada a mesma fórmula de custeio para todos os inventários que tenham uma natureza e um uso semelhantes para a entidade (§ 25, NCRF 18; § 32, NCP 10).

2.3. Divulgação

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os objetivos de ambas as normas (NCRF 18 e NCP 10) são idênticos e consistem em prescrever o tratamento contabilístico dos inventários, proporcionando uma orientação prática para a determinação do custo e das fórmulas de custeio a utilizar.

Após a análise comparativa entre as normas NCRF 18 e NCP 10 verificámos as exceções são ao nível do reconhecimento e mensuração de certos tipos de inventários contemplados apenas na NCP 10. Em muitas entidades do setor público, os inventários podem ser adquiridos numa perspetiva de prestação de um serviço à comunidade. Deste modo, o relato financeiro nas entidades públicas distingue-se do das entidades privadas relativamente à maximização dos resultados. Esta diferença, está patente na NCP 10, nomeadamente no que respeita aos inventários adquiridos ou produzidos por uma entidade cujo objetivo é distribuir gratuita ou simbolicamente.

Ao nível da mensuração ambas as normas são idênticas definindo que os inventários devem ser mensurados pelo custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o mais baixo. No entanto, na NCP 10 verifica-se as seguintes diferenças: os inventários adquiridos através de uma transação sem contraprestação devem ser mensurados pelo justo valor à data de aquisição e os inventários detidos para distribuição ou para consumo no processo de produção de bens para subsequente distribuição sem ou com contrapartida simbólica, devem ser mensurados pela quantia mais baixa entre o custo e o custo de reposição corrente. É ainda de realçar que, quando uma entidade pública distribui certos bens gratuitamente ou por um valor simbólico, deve refletir, para efeitos de relato financeiro, os benefícios económicos futuros pela quantia que seria necessária despende caso a aquisição desses bens fosse necessária para a entidade. Caso não exista mercado para esses bens deve ser feita uma estimativa do custo reposição (NCP 10, § 40). Deste modo, a aplicação da

NCP 10 quanto ao tratamento contabilístico deste tipo de inventários, poderá contribuir para a comparabilidade do relato financeiro das entidades públicas, no que concerne à afetação destes recursos ao bem comum.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Almeida, Bruno M. (2014): Manual de Auditoria Financeira – uma análise integrada baseada no risco, Escolar Editora, Lisboa.
- Caiado, A. P. e Pinto, A. C. (2002). “Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública”. 2ª ed. Lisboa: Áreas Editora.
- Comissão de Normalização Contabilística (CNC). (2009). Inventários, Norma Contabilística e de Relato Financeiro n.º 18 - Inventários. Lisboa. CNC.
- Comissão de Normalização Contabilística (CNC). (2015). Inventários, Norma de Contabilidade Pública n.º 10 - Inventários. Lisboa. CNC
- Decreto-Lei n.º 158/2009, Diário da República, 1.ª série — N.º 133, de 13 de julho.
- Franco, A. S. (1992a). “Finanças Públicas e Direito Financeiro, Volume I”. 4ª ed. Coimbra: Almedina.
- Franco, A. S. (1992b). “Finanças Públicas e Direito Financeiro, Volume II”. 4ª ed. Coimbra: Almedina
- Godinho, M. Teresa (2010): A Divulgação dos Impostos Diferidos após a adoção das NIC - o caso espanhol, Dissertação de Mestrado, ISCTE.
- Ministério das Finanças (MF, 2015a): Decreto-Lei nº 98/2015, de 2 de junho, Diário da República, 1ª Série, nº 106, “Aprova o novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC)”.
- Ministério das Finanças (MF, 2015b): Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro, Diário da República, 1ª Série, nº 178, “Aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP)”.